

АМБИВАЛЕНТНЫЙ ХАРАКТЕР НУЛЕВОЙ СТАВКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Общепризнано, что во внешнеэкономической деятельности налог на добавленную стоимость взимается по принципу страны назначения, который проявляется в применении налоговой ставки в размере 0 % при осуществлении экспортных операций. Несмотря на повсеместное использование нулевой ставки при исчислении налога на добавленную стоимость, в научной литературе, правоприменительной и судебной практике не сформировалось единой точки зрения по вопросу, является ли нулевая ставка налога налоговой льготой либо ее применение, обусловленное особым порядком исчисления налога на добавленную стоимость, является обязательным для плательщиков.

Следует признать, что большинство ученых рассматривают закрепленную отраслевым законодательством нулевую ставку налога на добавленную стоимость в качестве пониженной ставки налога (элемента налога) и относят ее к налоговой льготе. Сторонники противоположной точки зрения отмечают, что возможность применения пониженной налоговой ставки не может рассматриваться в качестве налоговой льготы в связи с особым, косвенным характером налога на добавленную стоимость. Так, Р.К. Костянян отмечает, что понижение налоговых ставок в рамках косвенного налогообложения не может быть признано в качестве налоговой льготы, что обусловлено экономической природой налога на добавленную стоимость – переложением налогового бремени на потребителя и несовпадением в одном лице налогоплательщика и фактического носителя налогового бремени.

Кажущийся на первый взгляд сугубо теоретический вопрос амбивалентного характера нулевой ставки налога на добавленную стоимость в последнее десятилетие стал краеугольным камнем в практике высших судебных инстанций Российской Федерации. Давняя проблема состоит в том, имеет ли право налогоплательщик-экспортер, будучи заказчиком связанной с экспортируемыми товарами услуги, которая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации облагается по ставке 0 %, принять к вычету сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную исполнителю в составе цены услуги, если в выставленном исполнителем счете-фактуре указана ставка налога на добавленную стоимость 18 % и отдельной строкой выделена сумма налога.

Обратимся к действующему налоговому законодательству Республики Беларусь. Согласно п. 1 ст. 43 НК Республики Беларусь налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные НК Республики Беларусь и иными актами налогового законодательства,

а также международными договорами Республики Беларусь, таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законами по вопросам таможенного регулирования в Республике Беларусь преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере. Среди прочего, в соответствии с подп. 2.1 и 2.3 п. 2 ст. 43 НК Республики Беларусь налоговые льготы устанавливаются в виде освобождения от налога, сбора (пошлины) и пониженных по сравнению с обычными налоговых ставок.

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость закреплен гл. 12 НК Республики Беларусь. В частности, ст. 102 НК Республики Беларусь наряду со стандартной 20 %-ной ставкой налога на добавленную стоимость закреплены объекты обложения налогом на добавленную стоимость по пониженным ставкам, в том числе и по ставке 0 %, а также основания и условия их применения. Таким образом, в Республике Беларусь применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость отвечает формальным (легально закрепленным) признакам налоговой льготы, определенным ст. 43 НК Республики Беларусь, что предполагает добровольность ее применения налогоплательщиками. Отметим, что право на применение вышеобозначенной пониженной ставки налога появляется у налогоплательщика с момента возникновения закрепленных отраслевым законодательством Республики Беларусь правовых оснований и действует в течение всего периода их наличия, и, как правило, обусловлено необходимостью соблюдения легально определенных условий реализации.

В своей докторской диссертации И.С. Морозова определила правовые льготы как разновидность юридических исключений, участвующую в создании специфического правового режима, в рамках которого субъект наделяется дополнительными возможностями юридического характера, связанными как с совершенствованием правомочий (дополнительные преимущества), так и с уменьшением объема различного рода долженствований (нормативные изъятия).

В этой связи отметим, что отечественный законодатель предусмотрел особый порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость только для определенной категории плательщиков соответствующего налога (специальный субъект налога), то есть некой количественно неограниченной группы плательщиков, отвечающих легально закрепленным критериям (основаниям) предоставления соответствующей налоговой льготы. Нулевая ставка налога на добавленную стоимость является нормативно закрепленным в НК Республики Беларусь исключением из стандартных правил нормативного регулирования, которое дополняет права налогоплательщика-экспортера более благоприятными правовыми возможностями для реализации им своих интересов. Нулевая ставка налога на добавленную стоимость является элементом специального правового статуса субъекта, отражающего его правовое положение.

Так как согласно п. 2 ст. 103, п. 1 ст. 104 НК Республики Беларусь сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки, то применение плательщиком нулевой ставки в установленном законодательстве порядке позволяет плательщику фактически не уплачивать налог при наличии у него соответствующего объекта обложения и получить право на вычет сумм входящего налога на добавленную стоимость.

Соответственно, при осуществлении экспортной деятельности налогоплательщик налога на добавленную стоимость может сократить размер причитающихся к уплате в рамках исполнения налогового обязательства сумм, а также посредством вычетов получить возмещение сумм превышения налоговых вычетов над общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, тем самым получив исчисляемую экономическую выгоду.

Таким образом, применение нулевой ставки при исчислении налога на добавленную стоимость соответствует признакам правовой (налоговой) льготы, что позволяет констатировать добровольность ее применения налогоплательщиком при исчислении причитающихся к уплате сумм налога.

УДК 343.8

О. О. Шкута

Херсонский государственный университет (Украина)

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ ПЕНИТЕНЦИАРНОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

В настоящее время пенитенциарная система Украины переживает очередной этап своего реформирования, при котором она стремится соответствовать современным запросам украинского общества и мирового сообщества. В связи с этим принимаются активные попытки вывести пенитенциарную систему на качественно новый уровень, что предполагается достичь путем повышения эффективности работы органов и учреждений исполнения наказаний до уровня европейских стандартов обращения с осужденными и потребностей общественного развития; сокращения рецидива преступлений, совершенных лицами, отбывшими наказание в виде лишения свободы, за счет повышения эффективности социальной и психологической работы в местах лишения свободы и развития системы постпенитенциарной помощи таким лицам; гуманизации условий содержания лиц, взятых под стражу, и лиц, отбывающих наказание в виде лишения свободы; повышения гарантий соблюдения их прав и законных интересов.